

# SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE HACIENDA

## EXERCISE 2 FROM THE ENTRANCE EXAMINATION FOR THE CORPS OF EMPLOYEE OF THE TREASURY

**ANNA AYATS VILANOVA**

**PILAR GARCÍA GIMÉNEZ**

*Profesoras del CEF*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocada por Resolución de 2 de julio de 2009 (BOE del 11)].

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Distribución del resultado, ampliación de capital, acciones propias y contabilidad de la sociedad inversora.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Amortización y deterioro de inmovilizado material, provisión para reestructuraciones e inversiones inmobiliarias.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Amortización y deterioro de inmovilizado intangible, gastos de investigación y desarrollo.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Registro contable de diversas operaciones y su efecto impositivo. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- Caso 5. Matemática financiera.** Préstamo con anualidades constantes.

**CASO PRÁCTICO NÚM. 1**

## CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

**ENUNCIADO****APARTADO 1**

La sociedad anónima «CARRIÓN» presenta el 31 de diciembre de 20X8 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

	<b>Activo</b>	<b>Neto y pasivo</b>	
40.000.000	Inmovilizado intangible	Capital social	145.000.000
(10.000.000)	Amortiz. acum. inmov. intangible	Reserva legal	10.000.000
240.000.000	Inmovilizado material	Reservas voluntarias	2.000.000
(80.000.000)	Amortiz. acum. inmov. material	Reserva por capital amortizado	5.000.000
65.000.000	Activo corriente	Acciones propias	(14.400.000)
		Resultado del ejercicio	23.000.000
		Pasivo exigible	84.400.000
<b>255.000.000</b>	<b>Total activo</b>	<b>Total pasivo</b>	<b>255.000.000</b>

Información complementaria referida al contenido del balance:

- La sociedad se constituyó en el año 20X2 emitiendo acciones de 20 euros de valor nominal y desembolso a la suscripción del 50 por 100. Más adelante la sociedad exigió un desembolso del 25 por 100 del nominal, al que acudieron la totalidad de los accionistas.

En el año 20X6 procedió a reducir capital en 5.000.000 de euros para incrementar la reserva legal y en el año 20X7 procedió de nuevo a reducir capital para condonar el dividendo pasivo pendiente. En la última reducción de capital sólo se opusieron acreedores por una cuantía determinada de dinero. Las acciones cotizan en la Bolsa de valores.

- La sociedad adquirió por primera vez acciones propias en el mes de enero del año 20X8 en un número equivalente al 10 por 100 de las acciones en circulación. Los gastos de la operación se elevaron a 2.000 euros. Toda la operación se llevó a cabo con el concurso de bancos.
- El 1 de octubre de 20X6 emitió 100.000 bonos con un precio de emisión del 94 por 100 y reembolsables de una sola vez al 108 por 100 el 1 de octubre de 20X9. Los gastos de emisión abonados se elevaron a 100.000 euros. El nominal de los bonos es de 100 euros.
- El 31 de diciembre de 20X8 las acciones de «CARRIÓN» cotizan en el mercado secundario a 16 euros cada una. Desde su constitución la sociedad mantiene el mismo número de acciones.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. El 15 de marzo de 20X9 se reúne la junta general de accionistas y toma el acuerdo, entre otros, de repartir un dividendo de 1 euro por acción emitida, una vez cumplidos los requisitos legales. El resto del beneficio se destinará a dotar reservas disponibles.
2. El 25 de marzo de 20X9 abona por bancos el dividendo acordado en la junta general de accionistas. Los gastos soportados por el pago del dividendo se elevan a 2.000 euros, abonados por bancos.
3. El 30 de junio de 20X9 inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital, totalmente liberada por acuerdo de la junta general, en la proporción de 1 acción nueva por cada 10 acciones antiguas. Las acciones emitidas tienen el mismo valor nominal que las antiguas. Los gastos de la emisión abonados por bancos se elevaron a 10.000 euros.
4. El 30 de septiembre de 20X9 vende la mitad de las acciones propias a 18 euros cada una. Los gastos incurridos por la sociedad se elevan a 1.200 euros. Operaciones efectuadas con el concurso de bancos.
5. El 1 de octubre de 20X9 amortiza los bonos emitidos en el año 20X6, abonando las cantidades correspondientes. Los gastos que genera la operación se elevan a 14.000 euros y se abonan por bancos.

## APARTADO 2

La sociedad anónima «CONDES» adquirió el 1 de enero de 20X8 en el mercado secundario 10.000 acciones de la sociedad «CARRIÓN». El precio de cada acción fue de 14 euros. Los gastos incurridos en la compra se elevaron a 3.000 euros. Los activos adquiridos se califican como disponibles para la venta. Todas las operaciones se llevaron a cabo con el concurso de bancos. Al cierre del ejercicio 20X8 las acciones cotizan a 16 euros cada una.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. El 1 de marzo de 20X9 adquiere a través de bancos en el mercado secundario 20.000 acciones de la sociedad «CARRIÓN» a 16 euros cada una, abonando además por gastos de la operación 1.200 euros.
2. El 15 de marzo de 20X9 tiene conocimiento de los acuerdos adoptados por la sociedad «CARRIÓN» en la junta general de accionistas.
3. El 25 de marzo de 20X9 cobra por banco el dividendo correspondiente a las acciones que posee de la sociedad «CARRIÓN».
4. El 30 de junio de 20X9 suscribe las acciones que le corresponden en la ampliación de capital efectuada por la sociedad «CARRIÓN». La sociedad abona por gastos de procedimiento 60 euros.

5. El 30 de noviembre de 20X9 vende a través de bancos la totalidad de las acciones que posee de la sociedad «CARRIÓN», al precio unitario de 19 euros. Los gastos en los que incurre se elevan a 5.000 euros abonados por bancos.

**TRABAJO A REALIZAR:**

Realice las anotaciones contables que correspondan siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados en ambas sociedades, únicamente en el ejercicio 20X9.

**(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad.)**

**(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)**

**(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)**

**SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**

**APARTADO 1. CONTABILIDAD SOCIEDAD «CARRIÓN»**

**Capital social:**

En primer lugar vamos a determinar el número de acciones que forman el capital social:

$$145.000.000 = N \times 20 - N \times 20 \times 25\% - 5.000.000$$

$$150.000.000 = 20 N - 5 N = 15 N$$

$$N = 150.000.000/15 = 10.000.000$$

El valor nominal es:  $145.000.000/10.000.000 = 14,5$

**Evolución del capital social:**

20X2: Constitución de la empresa (10.000.000 × 20 euros) .....	200.000.000
20X6: Reducción capital por incremento reserva legal .....	(5.000.000)
20X7: Condonación del dividendo pasivo (10.000.000 × 5 euros) .....	<u>(50.000.000)</u>
	145.000.000

**Acciones propias:**

Se compraron  $10.000.000 \times 10\% = 1.000.000$ .

El coste unitario fue:  $14.400.000/1.000.000 = 14,4$ .

Los gastos de la operación de autocartera según la Norma 9.<sup>a</sup> 4 del Plan General de Contabilidad (PGC) se registran como menor importe de las reservas.

El artículo 75.1.2.<sup>a</sup> del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), establece: «Que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad, o persona que actuase en nombre propio pero por cuenta de aquélla, hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.

A estos efectos, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, minorado en el importe de los beneficios imputados directamente al mismo, e incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo».

El patrimonio neto de la sociedad «CARRIÓN» después de la compra de las acciones propias (enero de 20X8) era el siguiente:

Capital social .....	145.000.000
Reserva legal.....	10.000.000
Reservas voluntarias .....	2.000.000
Reserva por capital amortizado .....	5.000.000
Acciones propias.....	<u>-14.400.000</u>
TOTAL.....	147.600.000

La suma del capital social y la reserva legal:  $145.000.000 + 10.000.000 = 155.000.000$ .

No se está cumpliendo lo establecido en el artículo 75 del TRLSA.

Las consecuencias de la infracción son, según el artículo 76.1 del TRLSA: «Las acciones adquiridas en contravención de lo establecido en los artículos anteriores deberán ser enajenadas en el plazo máximo de un año a contar desde la fecha de la primera adquisición».

Por otra parte, se establece en el artículo 75.2 del TRLSA otro requisito: «El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad

adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al 20 por 100 o, si la sociedad fuese cotizada, al diez por ciento del capital suscrito».

Este requisito no lo incumple la sociedad «CARRIÓN» porque las acciones compradas representan el 10 por 100 de las acciones en circulación.

### Bonos cupón cero:

1/10/20X6

1/10/20X9

N = 100.000 bonos

Valor reembolso = 108 euros

Valor nominal = 100 euros

Valor emisión = 94 euros

Efectivo recibido:  $100.000 \times 100 \times 94\% - 100.000 = 9.300.000$

Valor de reembolso:  $100.000 \times 100 \times 108\% = 10.800.000$

Tenemos que calcular la tasa de interés efectiva:

$$9.300.000 (1 + i)^3 = 10.800.000$$

$$(1 + i)^3 = 10.800.000/9.300.000 = 1,161290323$$

$$i = (1,161290323)^{1/3} - 1 = 0,05110701767$$

El coste amortizado de los bonos a 31/12/20X8 es:

$$10.800.000 \times (1,05110701767)^{-9/12} = 10.403.717,57$$

### 1. 15/3/20X9:

Según establece el artículo 214.1 del TRLSA: «En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social».

El 20 por 100 del capital social es:  $20\% \times 145.000.000 = 29.000.000$ .

No obstante, en el caso de la empresa «CARRIÓN», debemos aplicar el artículo 168.4 del TRLSA en el que se dispone: «Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital social será preciso que la reserva legal alcance el 10 por 100 del nuevo capital».

La reserva legal tiene un saldo de 10.000.000, por lo que se tendrá que dotar por un valor de 4.500.000 para que alcance el 10 por 100 del capital social después de las reducciones de capital.

Hay autocartera en el patrimonio neto, por lo que debemos comprobar que el patrimonio neto no sea inferior al capital social según establece el artículo 213.2 del TRLSA: «Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta»:

Capital social .....	145.000.000
Reserva legal.....	10.000.000
Reserva voluntaria .....	2.000.000
Reserva por capital amortizado .....	5.000.000
Acciones propias.....	-14.400.000
Patrimonio neto.....	147.600.000

El patrimonio neto es superior al capital social.

Dividendo:  $1 \times 10.000.000 = 10.000.000$ .

El resto va a la reserva voluntaria:  $23.000.000 - 2.300.000 - 10.000.000 = 10.700.000$ .

Por la distribución del beneficio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	23.000.000,00	
112	Reserva legal		4.500.000,00
526	Dividendo activo a pagar		10.000.000,00
113	Reservas voluntarias		8.500.000,00

2. 25/3/20X9. Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	10.000.000,00	
572	Bancos, c/c		10.000.000,00

Por el pago de los gastos:

Código	Cuenta	Haber	Debe
626	Servicios bancarios y similares	2.000,00	
572	Bancos, c/c		2.000,00

**3. 30/6/20X9:**

Se amplía capital a razón de una nueva por 10 antiguas. El número de acciones nuevas a emitir es:  $10.000.000/10 \times 1 = 1.000.000$ .

El nuevo capital social tendrá un valor de  $1.000.000 \times 14,5 = 14.500.000$ .

Las reservas voluntarias que pueden utilizarse son:  $2.000.000 + 8.500.000 = 10.500.000$ .

Faltarán  $14.500.000 - 10.500.000 = 4.000.000$  euros de reservas. Se puede utilizar la reserva por capital amortizado si se cumplen los requisitos del artículo 167.3.º del TRLSA (sólo se puede disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social).

No se puede usar la reserva legal porque así lo dispone el artículo 157.1 del TRLSA: «Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las primas de emisión y la reserva legal en la parte que exceda del 10 por 100 del capital social ya aumentado».

El capital social ya aumentado es:  $145.000.000 + 14.500.000 = 159.500.000$ . La reserva legal tiene un valor de:  $10.000.000 + 4.500.000 = 14.500.000$ , por lo que no excede del 10 por 100 del capital social ya aumentado y no puede usarse.

Por la ampliación del capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.500.000,00	
1142	Reserva por capital amortizado	4.000.000,00	14.500.000,00
100	Capital social		

Por los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000,00	
572	Bancos		10.000,00

De acuerdo con la Norma 9.ª 4 del PGC los gastos de emisión de instrumentos de patrimonio propio se registran como menor importe de las reservas, por lo que la cuenta de reservas voluntarias va a quedar con saldo deudor.

**4. 30/9/20X9:**

Las acciones que se le han asignado a la sociedad «CARRIÓN» por tener 100.000 acciones propias son:  $1.000.000/10 \times 1 = 100.000$ .



Según el artículo 79.1.<sup>a</sup> del TRLSA: «Quedará en suspenso el ejercicio del derecho de voto y de los demás derechos políticos incorporados a las acciones propias y a las de la sociedad dominante».

Los derechos económicos inherentes a las acciones propias, excepción hecha del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, serán atribuidos proporcionalmente al resto de las acciones».

El coste unitario de las acciones propias es:  $14.400.000/1.100.000 = 13,090909$ .

Las acciones que se venden son:  $1.100.000/2 = 550.000$ .

Por la venta de la mitad de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c ( $550.000 \times 18$ )	9.900.000,00	
108	Acciones propias en situaciones especiales ( $550.000 \times 13,090909$ )		7.200.000,00
113	Reservas voluntarias		2.700.000,00

Por el pago de los gastos de la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.200,00	
572	Bancos, c/c		1.200,00

5. 1/10/20X9:

$10.800.000 - 10.403.717,57 = 396.282,43$

Por el devengo de los intereses hasta el día de la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	396.282,43	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		396.282,43

Por la amortización de las obligaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
500	Obligaciones y bonos a corto plazo	10.800.000,00	
509	Valores negociables amortizados		10.800.000,00

Por el pago a los obligacionistas del valor de reembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados	10.800.000,00	
572	Bancos, c/c		10.800.000,00

Por el pago de los gastos de los intermediarios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
626	Servicios bancarios y similares	14.000,00	
572	Bancos, c/c		14.000,00

## APARTADO 2. CONTABILIDAD SOCIEDAD «CONDES»

### Acciones de «CARRIÓN»

Precio de adquisición:  $10.000 \times 14 + 3.000 = 143.000$ .

Coste unitario:  $143.000/10.000 = 14,3$ .

Estas acciones representan el  $(10.000/10.000.000) \times 100 = 0,1\%$  del capital social de las acciones de la sociedad «CARRIÓN».

1. 1/3/20X9. Por la compra de las 20.000 acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (20.000 $\times$ 16 + 1.200)	321.200,00	
572	Bancos, c/c		321.200,00

2. 15/3/20X9: Tiene  $10.000 + 20.000 = 30.000$  acciones de «CARRIÓN».

Por el registro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	30.000,00	
7603	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras empresas		10.000,00
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		20.000,00

Los dividendos correspondientes a las acciones propias que tiene la sociedad «CARRIÓN» se reparten proporcionalmente entre el resto de las acciones según establece el artículo 79.1.<sup>a</sup> del TRLSA.

Beneficio por acción:  $10.000.000 / (10.000.000 - 1.000.000) = 1,1111$ .

3. 25/3/20X9. Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	33.333,33	
545	Dividendo a cobrar		30.000,00
7603	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras empresas		11.111,11
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		22.222,22

4. 30/6/20X9:

Por la ampliación de capital en la sociedad «CARRIÓN» le corresponden:  $30.000 / 10 \times 1 = 3.000$  acciones.

No procede hacer asiento alguno por la ampliación de capital en la sociedad «CARRIÓN», al ser totalmente liberada.

Por los gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	60,00	
572	Bancos, c/c		60,00

5. 30/11/20X9: Se venden las acciones de la sociedad «CARRIÓN».

Valor contable:  $20.000 \times 16 + 321.200 - 20.000 - 2.222,22 + 60 = 459.037,78$ .

Coste unitario:  $459.037,78 / 33.000 = 13,91023576$ .

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c ( $33.000 \times 19 - 5.000$ )	622.000,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		459.037,78
7663	Beneficios en participaciones a largo plazo, otras empresas		162.962,22

La inversión se clasificó como activos financieros disponibles para la venta lo que implica que al cierre del 20X8 se actualizó a valor razonable, siendo el ajuste:

Valor en libros (coste títulos) (10.000 acciones × 14 + 3.000) .....	143.000 €
Valor razonable (cotización cierre) (10.000 acciones × 16) .....	160.000 €
Ajuste positivo (plusvalía no realizada) .....	17.000 €

Al venderse las acciones el ingreso de patrimonio se debe traspasar a resultado del ejercicio.

Por el traspaso a resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	17.000,00	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		17.000,00

Por la cancelación de la cuenta de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	17.000,00	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		17.000,00

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### CONTABILIDAD FINANCIERA

#### ENUNCIADO

La sociedad «ELVACÍO», que se dedica a la actividad de asesoramiento a otras empresas, presenta la siguiente información:

El 1 de enero de 20X1 la sociedad adquirió un edificio para su personal en 20.000.000 de euros y el solar que lo sostiene en 1.000.000 de euros. La vida útil se estimó en 40 años y sigue el procedimiento de amortización lineal.

El 31 de diciembre de 20X6 en previsión de la crisis que se avecina, la sociedad estima que el 1 de abril de 20X8 despedirá a la mitad de la plantilla, a la que indemnizará en la fecha del despido con 2.000.000 de euros. La sociedad estima también al cierre del 20X6 un deterioro de valor de la construcción y del solar del 10 por 100 de su coste histórico.

El 1 de abril de 20X8 contrata con una empresa especializada en rehabilitaciones la obra de adaptación de la mitad del edificio que destinará al alquiler de despachos para empresas de abogacía. Mientras tanto la sociedad sigue con su actividad habitual en el espacio que queda disponible.

Las obras de rehabilitación suponen un coste de 1.000.000 de euros, por lo que negocia con la empresa constructora un aplazamiento del pago de 4 meses, al tipo de interés del 3 por 100 anual a abonar el 1 de noviembre de 20X8. La obra se recepciona el 1 de julio de 20X8 y se considera que aumenta la productividad de la sociedad. La vida útil del edificio no varía.

El 1 de julio de 20X8 se alquilan las oficinas. En este momento los inquilinos entregan a la sociedad 20.000 euros como garantía, que les será devuelta al final del contrato, y 120.000 euros por el alquiler de los meses correspondientes a este año.

### TRABAJO A REALIZAR:

1. Efectúe las operaciones contables correspondientes al día 31 de diciembre de 20X6.
2. Contabilice las operaciones que correspondan el día 1 de abril de 20X8. Deberá amortizar en esta fecha únicamente la parte del edificio que se destinará a la nueva actividad.
3. Proceda a contabilizar las operaciones que correspondan el día 1 de julio de 20X8.
4. Contabilice las operaciones correspondientes al día 1 de noviembre de 20X8.

**(Si estima que alguna operación necesita cálculo financiero, deberá utilizar el tipo de interés del 3 por 100 anual.)**

**(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)**

### SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

1. 31/12/20X6. Por la dotación a la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	500.000,00	
2811	Amortización acumulada de construcciones		500.000,00

$$20.000.000/40 = 500.000$$

$$\text{Deterioro de valor: } 2.100.000 \times 10\% = 2.100.000.$$

Por el deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro de valor del inmovilizado material	2.100.000,00	
2910	Deterioro de valor de terrenos		100.000,00
2911	Deterioro de valor de construcciones		2.000.000,00

Valor contable del terreno:  $1.000.000 - 100.000 = 900.000$ .

Valor contable de la construcción:  $20.000.000 - 20.000.000/40 \times 3 - 2.000.000 = 15.000.000$ .

Vida útil pendiente:  $40 - 6 = 34$  años.

Valor actual de la provisión:  $2.000.000 \times (1,03)^{-15/12} = 1.927.451,53$ .

Por la dotación a la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	1.927.451,53	
146	Provisión para reestructuraciones		1.927.451,53

Según establece la norma 15.<sup>a</sup> en su apartado 2, «De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento».

2. 1/4/20X8:

Se tiene que actualizar la provisión. La provisión actualizada a 31/12/20X7 es de:  $1.927.451,53 \times 1,03 = 1.985.275,07$ . El importe a actualizar es:  $2.000.000 - 1.985.275,07 = 14.724,93$ .

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	14.724,93	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones		14.724,93

Hay que dotar la amortización de la parte de la construcción que va a reclasificarse como inversión inmobiliaria:

$$7.500.000/34 \times 3/12 = 55.147,06$$

Por la dotación a la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	55.147,06	
2811	Amortización acumulada de construcciones		55.147,06

Se reclasifican las cuentas de inmovilizado material.

Reclasificación del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	500.000,00	
210	Terrenos y bienes naturales		500.000,00

Reclasificación del deterioro de los terrenos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2910	Deterioro de valor de terrenos	50.000,00	
2920	Deterioro de valor de inversiones en terrenos		50.000,00

Reclasificación de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	10.000.000,00	
211	Construcciones		10.000.000,00

$$10.000.000/40 \times 6 + 441.176,47/2 + 55.147,06 = 1.775.735,30$$

En el año 20X7 se dotó una amortización de  $15.000.000/34 = 441.176,47$  por toda la construcción.

Reclasificación de la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2811	Amortización acumulada de construcciones	1.775.735,30	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		1.775.735,30

Reclasificación del deterioro de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2911	Deterioro de valor de construcciones	1.000.000,00	
2921	Deterioro de valor de inversiones en construcciones		1.000.000,00

## 3. 1/7/20X8. Por el coste de la rehabilitación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	1.000.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.000.000,00

Se registra como mayor valor de las construcciones porque aumenta la productividad.

Por el cobro del arrendamiento correspondiente al ejercicio actual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	120.000,00	
752	Ingresos por arrendamientos		120.000,00

Por la contabilización de la fianza:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	20.000,00	
560	Fianzas recibidas a corto plazo		20.000,00

Si el contrato de alquiler tiene una duración superior a un año, se debe hacer la actualización de la fianza. El enunciado no facilita ese dato, por lo que se registra por el importe cobrado.

## 4. 1/11/20X8: Se produce el pago de la deuda.

Los intereses devengados en los cuatro meses son:  $1.000.000 \times 3\% \times 4/12 = 10.000$ .

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	10.000,00	
528	Intereses a corto plazo de deudas		10.000,00

Por el pago de la deuda y de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
528	Intereses de deudas a corto plazo	10.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.000.000,00	
572	Bancos, c/c		1.010.000,00



## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

### CONTABILIDAD FINANCIERA

#### **ENUNCIADO**

La sociedad «LA ROMANA» presenta la siguiente información:

El 1 de julio de 20X1 la sociedad adquirió una patente de fabricación con un coste histórico de 6.000 euros que abonó al contado. Su vida útil a partir de ese momento se estimó en cinco años y se amortiza linealmente.

El 31 de diciembre de 20X3 la sociedad detectó un cambio en las tendencias del mercado en cuanto al producto que elabora, interpretando que su producto perderá interés en el futuro inmediato, por lo que estimó que el valor de mercado de la patente había sufrido una pérdida por deterioro de 400 euros.

De acuerdo con la información anterior, la sociedad se plantea encargar a otra sociedad un nuevo procedimiento de fabricación, que sustituya al anterior. Por tal motivo contrata con una empresa de investigación un nuevo proyecto el día 1 de julio de 20X4, facturando dicha empresa al cierre del ejercicio 20X4, 2.000 euros. La sociedad evalúa esta fase y se plantea alguna duda sobre su viabilidad, por lo que decide no activar el importe abonado.

El 31 de diciembre de 20X5 finaliza la fase de investigación con resultado satisfactorio y reuniendo todas las condiciones para su activación. El importe abonado se elevó a 3.000 euros y su vida útil se estima en tres años. Se sabe además que la fase de desarrollo dará comienzo el día 1 de enero de 20X6 y finalizará el día 1 de abril de 20X6, por lo que se estima que la antigua patente se dará de baja este día.

El 1 de abril de 20X6 finaliza la fase de desarrollo, tal como estaba previsto. Este día se procede a dar de baja la antigua patente y se da comienzo a los trámites para registrar en la propiedad industrial el nuevo procedimiento. La fase de desarrollo supone un pago de 5.000 euros y se estima que el procedimiento se puede utilizar durante un plazo de cuatro años, a partir de este momento.

El 1 de octubre de 20X6 se inscribe en el Registro de la Propiedad la nueva patente, soportando unos gastos de procedimiento de 300 euros, con pago por bancos. La vida útil de la nueva patente se estima en cinco años.

#### **TRABAJO A REALIZAR:**

Realice las anotaciones contables que considere oportuno en las siguientes fechas:

1. El 1 de abril de 20X6.
2. El 1 de octubre de 20X6.

3. El 31 de diciembre de 20X6.

**(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)**

### **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3**

1. 1/4/20X6:

El 1/7/20X1 compró una patente que tiene una vida útil de seis años.

A 31/12/20X3 la patente está amortizada en  $6.000/5 \times 2,5 = 3.000$  euros. En esta fecha, se registra un deterioro de 400 euros por lo que el valor contable de la patente es de  $6.000 - 3.000 - 400 = 2.600$  y la vida útil pendiente es de 2,5 años.

Durante los años 20X4 y 20X5 amortiza la patente por valor de  $2.600/2,5 = 1.040$  euros cada año.

Amortización de la patente a 1/4/20X6:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	260,00	
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial ( $2.600/2,5 \times 3/12$ )		260,00

Amortización acumulada de la patente:  $3.000 + 2.080 + 260 = 5.340$ .

Se da de baja la patente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial	5.340,00	
2903	Deterioro de valor de propiedad industrial	400,00	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	260,00	
203	Propiedad industrial		6.000,00

Por los gastos de desarrollo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
620	Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio	5.000,00	
572	Bancos, c/c		5.000,00

Según establece la NRV 6.ª a) del PGC, los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones para la activación, esto es,

1. estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo y
2. tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate,

se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años.

Activación de los gastos de desarrollo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
201	Desarrollo	5.000,00	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		5.000,00

2. 1/10/20X6:

Amortización del desarrollo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	625,00	
2802	Amortización acumulada de desarrollo (5.000/4 × 6/12)		625,00

Activación de la patente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2802	Amortización acumulada de desarrollo	625,00	
203	Propiedad industrial	4.675,00	
202	Desarrollo		5.000,00
572	Bancos, c/c		300,00

La NRV 6.ª b) del PGC sobre normas particulares del inmovilizado intangible establece que en la propiedad industrial se incluyen los costes de desarrollo pendientes de amortización más los costes de inscripción en el registro.

3. 31/12/20X6:

Amortización del inmovilizado intangible:

Investigación:  $3.000/3 = 1.000$ .

Patente:  $4.675/5 \times 3/12 = 233,75$ .

Se amortizan los gastos de investigación porque cumplieron las condiciones para poderse activar. En este caso, la activación es optativa para la empresa según establece la NRV 6.<sup>a</sup> a) del PGC. La amortización debe realizarse durante su vida útil y siempre dentro del plazo de cinco años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	1.233,75	
2800	Amortización acumulada de desarrollo		1.000,00
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial		233,75

## CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CONTABILIDAD FINANCIERA

### ENUNCIADO

Contabilice las siguientes operaciones teniendo en cuenta el efecto impositivo, considerando un tipo impositivo del 30 por 100, y en relación exclusivamente con las cuentas anuales del año 20X5.

Las operaciones son independientes (de sociedades diferentes), y excepto en el último punto no requieren la contabilización completa del Impuesto sobre Sociedades.

### TRABAJO A REALIZAR:

Contabilice las operaciones que se desarrollan a continuación:

- Al cierre del ejercicio 20X5 el Ministerio de Ciencia e Innovación ha concedido a la sociedad un préstamo a tipo cero, por importe de 400.000 euros, a devolver en un único pago en cinco años. El tipo de interés que le aplicarían en el mercado a la empresa es del 6 por 100 anual. La sociedad contabiliza la ganancia como una subvención no reintegrable.
- En el año 20X5, una sociedad adquiere el negocio «X», pagando 3.700 euros. En la fecha de la adquisición, el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos en el negocio es:
  - Construcciones: 5.000 euros.
  - Deuda a pagar a largo plazo: 3.000 euros.

Fiscalmente, la operación está sujeta a un régimen especial, que implica que a efectos fiscales se mantengan los valores fiscales previos de la sociedad que enajena el negocio. El

inmueble tenía un valor fiscal de 4.000 euros, siendo el valor fiscal de la deuda el mismo que su valor razonable (3.000 euros). Cualquier fondo de comercio que se ponga de manifiesto no sería deducible fiscalmente (es decir, su base fiscal es nula).

- c) En un informe realizado por los asesores fiscales de la sociedad al cierre del ejercicio 20X5, se consideraba probable que un procedimiento en curso contra la sociedad se falle a favor de la Administración tributaria, cuantificándose en 3.000 euros el pago que tendría que realizar la sociedad por la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a un ingreso que no se incluyó en la liquidación correspondiente (sin sanción y suponiendo que no existen intereses de demora). En enero del año 20X6, antes de que la empresa haya formulado las cuentas anuales del año 20X5, el fallo finalmente exige a la empresa un pago de 500 euros.
- d) La sociedad ha realizado una emisión de capital por importe de 60.000 euros. Los gastos de la operación han sido de 1.000 euros. El resultado contable antes de impuestos ha sido de 4.000 euros, y la única diferencia entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible es la que pudiera derivarse de los gastos de emisión (que son deducibles). No existen deducciones ni retenciones y pagos a cuenta.

**(Nota: se ha de contabilizar la ampliación de capital y el Impuesto sobre Sociedades.)**

**(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad.)**

### **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4**

a) La Norma 9.<sup>a</sup> 3.1 del PGC sobre pasivos financieros dispone que deben valorarse por su valor razonable, de ahí que al tratarse de un préstamo a tipo cero, se debe actualizar el importe de los pagos a tipo de interés de mercado para hallar su valor inicial y el importe de los intereses subvencionados.

$$400.000 \times (1,06)^{-5} = 298.903,27$$

$$\text{Intereses subvencionados} = 400.000 - 298.903,27 = 101.096,73.$$

Los intereses subvencionados se consideran un ingreso de patrimonio neto que se transfiere al resultado del ejercicio a medida que se devenga el gasto financiero.

31/12/20X5: Por la obtención del préstamo a tipo cero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	400.000,00	
171	Deudas a largo plazo		298.903,27
943	Ingresos por subvenciones de intereses		101.096,73

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	30.329,02	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		30.329,02

Por el traspaso a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
943	Ingresos por subvenciones de intereses	101.096,73	
8301	Impuesto diferido		30.329,02
132	Otras subvenciones		70.767,71

b) Al adquirir un negocio se aplica la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, Combinaciones de negocios, siendo el fondo de comercio la diferencia entre la contraprestación entregada y la diferencia entre el valor razonable de los activos identificados y los pasivos asumidos.

Fiscalmente al acogerse al régimen fiscal especial de fusiones, escisiones y canje de acciones se mantienen los valores contables de la sociedad que enajena el negocio, pero deben contabilizarse las diferencias de valoración como diferencias temporarias, de acuerdo con la NRV 13.<sup>a</sup> apartado 2.1 del PGC, del impuesto sobre beneficios.

Concepto	Importe
Activos .....	4.000
Pasivos .....	-3.000
Total .....	1.000
+/- Ajustes de valoración	
Construcciones..... (5.000 – 4.000)	+1.000
Impuesto diferido .....	-300
Valor razonable de los activos identificados y pasivos .....	1.700

Fondo de comercio = Importe de la contraprestación – Valor razonable.

Fondo de comercio = 3.700 euros – 1.700 euros = 2.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	5.000,00	
204	Fondo de comercio	2.000,00	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		300,00
171	Deudas a largo plazo		3.000,00
572	Bancos, c/c		3.700,00

c)

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.000,00	
5291	Provisión a corto plazo para impuestos		3.000,00

El enunciado del supuesto no indica a qué declaración del Impuesto sobre Sociedades corresponde el procedimiento de inspección abierto, lo normal es que sea de ejercicios cerrados, por eso la cuota se ha registrado en la cuenta «Reservas voluntarias», al tratarse como un error contable.

*Enero 20X6*

Código	Cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	3.000,00	
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		500,00
7951	Exceso de provisión para impuestos		2.500,00

d) Por la emisión de las acciones nuevas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	60.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		60.000,00

Por la suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	60.000,00	
190	Acciones emitidas		60.000,00

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	60.000,00	
100	Capital social		60.000,00

Por los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.000,00	
572	Bancos, c/c		1.000,00

Los gastos de ampliación según la NRV 9.<sup>a</sup> 4 del PGC se consideran menor valor de las reservas.

Por el cálculo de la base imponible, cuota líquida y deuda tributaria:

<b>Resultado contable antes de impuestos</b>	<b>4.000,00</b>
+/- Correcciones al resultado contable	-1.000,00
Gastos de constitución	
<b>Base imponible</b>	<b>3.000,00</b>
× Tipo de gravamen	× 0,30
<b>Cuota íntegra</b>	<b>900,00</b>

Por el registro del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	900,00	
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		900,00

La cuota líquida es menor debido a un ajuste en las reservas, por ello hay que reclasificar el efecto impositivo, ya que tiene que dejar la reserva voluntaria por su valor neto de impuestos y no repercutir en el saldo de la cuenta (129) «Resultado del ejercicio».

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	300,00	
113	Reservas voluntarias		300,00

El saldo de la cuenta (6300) «Impuesto corriente» es de 1.200 euros y se corresponde con el resultado contable antes de impuestos multiplicado por el tipo de gravamen ( $4.000 \times 30\%$ ), siendo el resultado del ejercicio neto de impuestos 2.800 euros ( $4.000 - 1.200$ ). La cuenta (113) «Reservas por gastos de ampliación» tiene un saldo negativo de 700 euros ( $-1.000 + 300$ ).

## CASO PRÁCTICO NÚM. 5

### MATÉMATICA FINANCIERA

#### ENUNCIADO

Una sociedad solicita, con las debidas garantías, un préstamo de 1.200.000 euros con una duración de cinco años. La amortización se efectúa mediante mensualidades constantes al tanto nominal del 6 por 100 anual. Estas mensualidades a medida que se van cobrando, por la empresa del grupo que concedió el préstamo, son colocadas en una entidad bancaria que capitaliza trimestralmente a un tanto nominal del 5 por 100 anual.



**TRABAJO A REALIZAR:**

1. Calcule las mensualidades del préstamo.
2. Capital constituido en el banco al cabo de los cinco años.
3. A los tres años de la concesión del préstamo, es necesario adquirir nueva maquinaria por 1.300.000 euros. El vendedor de la maquinaria carga un tanto nominal del 7 por 100 anual por aplazar el pago a largo plazo de los dos próximos años. Determinar si dispone de financiación suficiente para adquirir la nueva maquinaria utilizando el capital ya constituido en el banco y las mensualidades del préstamo que todavía no ha recibido.

**(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)**

### **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5**

#### **1. CALCULAR LAS MENSUALIDADES DEL PRÉSTAMO**

Es un préstamo francés de 1.200.000 euros de 5 años de duración con pagos mensuales constantes, siendo la tasa de interés mensual 0,005, que se obtiene de dividir el tanto nominal por 12 meses ( $0,06/12 = 0,005$ ).

Nominal del préstamo = Valor actual de los pagos.

$$1.200.000 = a \text{ (cuota mensual)} \frac{1 - (1 + 0,005)^{-60}}{0,005}$$

Cuota mensual = 23.199,36 euros/mes.

#### **2. CAPITAL CONSTITUIDO EN EL BANCO AL CABO DE LOS CINCO AÑOS**

El importe que cobra el prestamista se va ingresando en un depósito que capitaliza los intereses trimestralmente, siendo el nominal del 5 por 100.

Al ser la frecuencia de los cobros mensual se debe calcular la tasa efectiva mensual.

$$\text{Tasa efectiva trimestral} = \frac{0,05}{4} = 0,0125$$

$$\text{Tasa efectiva mensual} = (1 + 0,0125)^{1/3} - 1 = 0,004149425$$

$$\text{Valor del fondo constituido} = 23.199,36 \frac{(1 + 0,004149425)^{60} - 1}{0,004149425} = 1.576.865,05$$

### 3. COMPRA DE UNA MÁQUINA NUEVA

Coste de la máquina nueva al contado = 1.300.000 euros.

Para pagar la máquina existen dos propuestas:

#### Opción 1. Aplazar el pago dos años y pagar un interés anual del 7 por 100.

Importe que se adeuda al proveedor de la máquina =  $1.300.000 (1 + 0,007)^2 = 1.488.370$  euros.

Tenemos con el fondo constituido del crédito a los cinco años dinero suficiente.

#### Opción 2. Pagar al contado.

Saldo acumulado del depósito a los tres años:

$$23.199,36 \frac{(1 + 0,004149425)^{36} - 1}{0,004149425} = 898.775,60 \text{ euros.}$$

$$\text{Valor actual del crédito} = \frac{23.199,361 - (1 + 0,005)^{-24}}{0,005} = 523.444,06 \text{ euros.}$$

$$\text{Importe total} = 898.775,60 + 523.444,06 = 1.422.219,66.$$

Si el deudor del crédito le anticipa el pago de las cuotas tendría capital suficiente para adquirir la máquina. En caso contrario, debería optar por la financiación del proveedor al 7 por 100.